

ISSN 1641-4381

ZESZYTY TEORETYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Numer specjalny



STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH
W POLSCE
RADA NAUKOWA

WARSZAWA 2004

TOM 21 (77)

STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE
RADA NAUKOWA

Numer specjalny

ZESZYTY TOM 21 (77)
TEORETYCZNE
RACHUNKOWOŚCI

WARSZAWA 2004

RADA REDAKCYJNA

Przewodnicząca:

prof. zw. dr hab. Alicja Jaruga

Sekretarz:

dr Anna Szycha

Członkowie:

dr Janusz Czerny

dr hab. Andrzej Kardasz, prof. AE

dr hab. Mirosław Krajewski

dr hab. Teresa Martyniuk, prof. UG

dr Ryszard Orliński

prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki

Redaktor:

mgr Jan Baliński

ISSN 1641-4381

Wydano z funduszy Zarządu Głównego na popularyzację dorobku naukowego
rachunkowców i informatyków

SKwP-ZGH-OP - 45/2004

Spis treści

	Str.
Wstęp	5
Halina Chłodnicka, <i>Koszty upadłości w tradycyjnym rachunku kosztów – próba ich wyeksponowania</i>	7
Przemysław Czajor, <i>Ekonomiczny wymiar nowelizacji zasad rachunkowości zabezpieczeń</i>	16
Anna Dyhdalewicz, Grażyna Klamecka-Roszkowska, <i>Koszty przedsiębiorstwa o orientacji rynkowej</i>	26
Monika Foremna-Pilarska, <i>Ocena i tendencje rozwoju budżetowania rocznego jako instrumentu controllingu</i>	44
Magdalena Głębocka, <i>Utrata wartości aktywów trwałych – wybrane problemy</i>	55
Agnieszka Herdan, <i>Przesłanki i możliwości dywersyfikacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów</i>	76
Radosław Ignatowski, <i>Nowe międzynarodowe rozwiązania w zakresie rozliczania połączeń spółek i sprawozdawczości skonsolidowanej</i>	96
Arkadiusz Januszewski, <i>Stan, potrzeby i możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań w dużych przedsiębiorstwach województwa kujawsko-pomorskiego</i>	112
Marcin Jędrzejczyk, <i>Dylematy konwersji pozycji bilansowych</i>	126
Zbigniew Luty, <i>Zawód księgowego – regulowany czy ustanowiony przez właściwie</i>	135
Jan Michalak, <i>Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej</i>	144
Lucyna Poniatowska, <i>Rezerwy jako kategoria zobowiązań</i>	158
Aleksandra Szewieczek, Katarzyna Tkocz-Wolny, <i>Wycena i prezentacja wybranych instrumentów finansowych w sprawozdaniu finansowym</i>	177

Przesłanki i możliwości dywersyfikacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Agnieszka Herdan*

1. Wprowadzenie

Przeobrażenia, jakie przechodzi gospodarka światowa, stawiają wiele wyzwań każdej grupie zawodowej, w tym również biegłym rewidentom. Zmiany w zakresie prawa o działalności gospodarczej, prawa podatkowego, wymagania rynków kapitałowych, integracja europejska itp. sprawiają, że rewidentom muszą szukać rozwiązań coraz bardziej skomplikowanych problemów.

S. Surdykowska podaje, że przedmiotem rynku usług audytorskich mogą być [Surdykowska, 3/2002, s. 39]:

- ♦ tylko badanie rocznych sprawozdań finansowych,
- ♦ badanie rocznych sprawozdań finansowych, a także świadczenie dodatkowych usług doradczych z zakresu zagadnień finansowo-księgowych dla tego samego klienta,
- ♦ badanie rocznych sprawozdań finansowych oraz świadczenie dodatkowych usług doradczych z zakresu zagadnień finansowo-księgowych, ale nie dla tego samego klienta,
- ♦ badanie rocznych sprawozdań finansowych i świadczenie dodatkowych usług doradczych bez względu na rodzaj kontaktów z klientem,
- ♦ badanie rocznych sprawozdań finansowych oraz świadczenie usług doradczych obejmujących nie tylko zagadnienia finansowo-księgowe, ale także doradztwo podatkowe, usługi doradcze z zakresu zarządzania oraz szereg usług dodatkowych, na które zgłaszają zapotrzebowanie klienci firm audytorskich, które często niewiele mają wspólnego z rachunkowością i finansami.

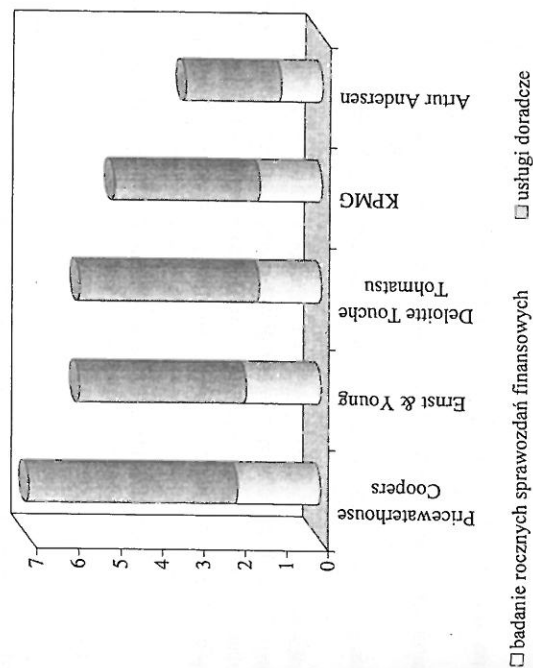
Rodzaj rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów w poszczególnych krajach zależy w głównej mierze od stopnia jego zliberalizowania, czyli pozostawienia decyzji co do rodzaju i zakresu świadczonych usług zainteresowanym stronom: audytorom i ich klientom [Surdykowska, 3/2002, s. 39].

* Dr Agnieszka Herdan, Katedra Rachunkowości Międzynarodowej, Instytut Ekonomii i Zarządzania, Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej, Uniwersytet Jagielloński, adiunkt

Biegli rewidentzi są często postrzegani jako kluczowi partnerzy świata biznesu. Jednocześnie są im stawiane coraz większe wymagania o interdyscyplinarnym charakterze [Biuletyn 8]. Obecnie na rynku usług audytorskich można zaobserwować nadwyżkę podaży nad popytem. Dlatego nie dziwi fakt, że firmy audytorskie muszą oferować coraz to nowsze produkty odpowiadające różnicowanym potrzebom swoich klientów. Aby przetrwać w warunkach rosnącej konkurencji i wahań w zapotrzebowaniu na usługi związane z badaniem rocznych sprawozdań finansowych, firmy te podejmują się świadczenia usług, których przedmiot w niektórych przypadkach ma niewiele wspólnego ze sprawami finansowo-księgowymi.

Firmy audytorskie coraz częściej osiągają większość swoich przychodów prowadząc działalność doradczą, natomiast badanie sprawozdań finansowych, które przez wiele lat było działalnością wiodącą, zaczyna pełnić jakby drugoplanową rolę [rysunek 1].

Rysunek 1. Struktura przychodów „wielkiej piątki” w USA za rok 2000 (w mld USD)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *The ties that bind auditors*, „The Economist”, August 12-th 2000, s. 72.

Upadek Enrona, jak również problemy innych korporacji takich, jak Tyco, QwestCommunications, Xerox, Global Crossing, czy WorldCom, sprawiają, że zakres usług świadczonych przez biegłych rewidentów budzi wiele kontrowersji. Dlatego jedną z ważnych cech tego rynku w ostatnim czasie jest odchodzenie firm konsultingowo-audytorskich od złożonego profilu i wydzielanie działalności konsultingowej [Barzdo, 2002].

Polscy biegli rewidentzi działający w gospodarce, która przechodzi głęboką transformację muszą również sprostać wielu skomplikowanym problemom. W ciągu ostatnich kilkunastu lat rynek usług audytorskich w Polsce przeszedł głęboką metamorfozę. Branża audytorska jest bardzo rozdrobniona, poza kilkoma międzynarodowymi korporacjami, jak Deloitte & Touche Audit Services czy PricewaterhouseCoopers, działa wiele drobnych podmiotów.

Nowelizacja ustawy o rachunkowości ograniczyła liczbę firm zobowiązanych do corocznego badania sprawozdań. Zwolniła też mniejsze firmy z obowiązku badania sprawozdania finansowego raz na trzy lata. W porównaniu do poprzedniego stanu prawnego ograniczyło to znacznie liczbę podmiotów zobowiązanych poddać badaniu swoje sprawozdania finansowe, spowodowało zmniejszenie popytu na te badania, zawęziło rynek usług audytorskich w Polsce i jednocześnie wymusiło konieczność poszukiwania przez biegłych rewidentów innych źródeł przychodów.

2. Badanie rocznych sprawozdań finansowych

Celem badania sprawozdania finansowego jest „wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki” [Ustawa o rachunkowości, art. 65 pkt. 1].

Do badania sprawozdań finansowych są uprawnieni [art. 10 ust. 1 i ust. 2 UoBRiS]:

1. biegli rewidentzi prowadzący działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek,
2. spółki cywilne, jawne, partnerskie lub komandytowe, z wyłącznym udziałem biegłych rewidentów,
3. osoby prawne, które spełniają łącznie następujące warunki;
 - zatrudniają do badania sprawozdań finansowych biegłych rewidentów,

- większość członków zarządu stanowią biegli rewidentzi, a jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż dwóch osób, to przynajmniej jedna z nich jest biegłym rewidentem,
- większość głosów w organach nadzorczych posiadają biegli rewidentzi, a w przypadku braku organów nadzorczych większość głosów posiadają wspólnicy lub udziałowcy będący biegłymi rewidentami,
- opinie i raport z badania sprawozdania finansowego podpisują w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych wyłącznie członkowie zarządu będący biegłymi rewidentami.

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów liczy obecnie ponad 7700 członków, zaś liczba osób uprawnionych do badania sprawozdań finansowych to około 4300 [Kutera, 174]. Ponad 1400 osób prowadzi działalność we własnym imieniu i na własny rachunek w ramach wykonywania wolnego zawodu. Ponad 630 to spółki prawa handlowego, ponad 20 to spółdzielcze związki rewizyjne [Moczyłowska, s. 6].

Obowiązek poddania badaniu sprawozdań finansowych wynika z przepisów ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 64 ust. 1 tej ustawy badaniu podlegają:

I. Roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe wszystkich grup kapitałowych.

II. Roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność:

- a) banków oraz zakładów ubezpieczeń,
- b) jednostek działających na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych,
- c) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
- d) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji,
- e) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
 - 1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
 - 2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2.500.000 EURO,
 - 3) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5.000.000 EURO.

III. Sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie.

IV. Półroczne sprawozdania finansowe funduszy inwestycyjnych.

Obecnie rewizji sprawozdań finansowych podlegają tylko podmioty największe – przede wszystkim spółki akcyjne. Szacuje się, że wskutek nowelizacji trafią na rynek usług świadczonych przez biegłych rewidentów około 50 proc. mniej zleceń niż było ich przed 2000 r. [Grochala-Włodek]. Jednocześnie wolne od badania zgodności ze standardami rachunkowości są obecnie sprawozdania firm dających ok. 70% produktu krajowego brutto, w których pracuje 67% osób zatrudnionych w kraju [www.kibr.org.pl].

W efekcie zmian spadła liczba firm, które muszą korzystać z usług audytora. Jeszcze w 2000 r. audytorzy przebadali 42.595 firm, natomiast już 2002 r. liczba ta spadła do 20.329 podmiotów [Przybylski, Sierant].

3. Usługi atestacyjne

3.1. Wprowadzenie

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, biegli rewidentzi mogą świadczyć dodatkowe usługi na rzecz podmiotów gospodarczych. Biorąc pod uwagę rodzaj tych usług, możemy wyróżnić usługi:

- atestacyjne (poświadczające – *ang. assurance*),
- nieatestacyjne.

Usługa atestacyjna wykonywana przez biegłego rewidenta ma obejmować „ocenę lub pomiar pewnego zagadnienia, za które odpowiada strona trzecia przy zastosowaniu określonych, właściwych kryteriów oraz sformułowanie wniosku, który dostarcza zamierzonemu użytkownikowi określonego poziomu pewności dotyczącego tego zagadnienia” [MSRF, s. 23]. Usługi te mają służyć poprawie wiarygodności informacji dotyczących określonego zagadnienia. Zakres tych usług jest bardzo szeroki i może stanowić dowolną kombinację następujących usług [MSRF, s. 24]:

- usługi polegające na sporządzeniu sprawozdania o wielu zagadnieniach obejmujących zagadnienia finansowe i niefinansowe,
- usługi mające na celu dostarczenie wysokiego lub umiarkowanego poziomu pewności,
- usługi polegające na potwierdzeniu pewnego stanu i sporządzenia o tym bezpośredniego sprawozdania,

- usługi polegających na sporządzeniu sprawozdań na wewnętrzne lub zewnętrzne potrzeby jednostki,
- usługi na rzecz sektora prywatnego i publicznego.

Usługi atestacyjne mogą dotyczyć [MSRF, s. 27]:

- 1) danych, np. informacji finansowych w ujęciu historycznym i prognostycznym, informacji statystycznych, wskaźników osiągniętych wyników,
- 2) systemów i procesów, np. kontroli wewnętrznej,
- 3) zachowań i postaw, np. nadzór właścicielski, zgodność z przepisami itp.

Do usług poświadczających można zaliczyć [Kwasiborski 2002, s. 21]:

- 1) przegląd śródrocznych sprawozdań finansowych,
- 2) opiniowanie ceny udziału w spółce z o.o.,
- 3) wycena akcji w spółce akcyjnej,
- 4) badanie rachunkowości oraz działalności spółki z o.o.,
- 5) badanie sprawozdań założycieli spółki akcyjnej,
- 6) badanie sprawozdań zarządu spółki akcyjnej sporządzonych w związku:
 - z zamiarem nabycia przez spółkę mienia od założyciela lub akcjonariusza,
 - ze zwykłym podwyższeniem kapitału zakładowego,
- 7) badanie bilansu i rachunku zysków i strat spółki akcyjnej w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego ze środków spółki,
- 8) badanie wkładów niepieniężnych w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego w spółce akcyjnej,
- 9) badanie planów połączeń, podziału lub przekształcenia spółki,
- 10) badanie informacji finansowych i sprawozdań partii politycznych,
- 11) badanie sprawozdań komitetów wyborczych uczestniczących w wyborach na Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej oraz do Sejmu i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej.

Wybrane usługi poświadczające przedstawiono w tabeli 1.

Zróżdło: Opracowanie własne.

Objaśnienia:
 U o B.R.
 K.S.H.
 P.O.P.O.P.W.
 R. Min. Fin. I
 Ustawa o P.P.
 Norma nr 4
 U o w PR
 U o w S.R.
 Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. nr 1/2002, poz. 359.
 Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 94/2002, poz. 1037, z późn. zmianami
 Ustawa z dnia 21 września 1997 r. – prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, Dz.U. nr 49/2002, poz. 447.
 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków jakim powinien od-
 powiadać prospekt emisyjny oraz skróty prospektu, Dz.U. nr 139/200, poz. 1568 z późn. zmianami.
 Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. o partiach politycznych, Dz.U. nr 79/2001, poz. 857.
 Ustawa z dnia 27 września 1990 r. o wyborze Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2000 r. Nr 47, poz. 544, oraz
 Norma nr 4
 U o w PR
 Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. – Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej
 Polskiej, Dz.U. 2001 Nr 46.

Usługa	Uregulowanie prawne	Wybór biegłego	Cel usługi	Opinia i raport	Opinia i raport	Protokół pokontrolny
7	Badanie sprawoz- dań partii poli- tycznych	Ustawa o P.P., art. 34	Państwowa Komisja Wyborcza	Rzetelność i wiarygodność sprawozdania wyborczego.	Opinia i raport	
8	Badanie sprawoz- dań wyborczych	U o w PR art. 87g U o w S.R.	Państwowa Komisja Wyborcza			
9	Kontrola nakładu i dystrybucji prasy	Regulamin	Wydawca	Kontrola dokładności i rzetelności deklaracji składanych do Związku Kontroli Dystrybucji Prasy		

cd. tab. 1

Usługa	Uregulowanie prawne	Wybór biegłego	Cel usługi	Raport	Szczegółowa opinia	Sprawozdanie	Szczegółowa opinia	Opinia oświadczenie	Opinia	Badanie planu połączenia, po- działu i prze- kształcenia spółek	6
1	Przebieg spra- wozdań finanso- wych	U o B.R. art. 10 ust. 3 pkt 1a Norma nr 4	Zarząd	Stwierdzenie czy należy dokonać istotnych zmian w bada- nym sprawozdaniu finansowym, aby przedstawiało ono rzetelnie, prawidłowo i jasno sytuację majątkową i finanso- wą oraz wynik finansowy badanej jednostki gospodarczej							
2	Wycena akcji/ udziałów będą- cych przedmiotem wykupu	K.S.H. art. 182, art. 185, art. 417§1, art. 321	Walne zgromadze- nia/sąd rejestrowy								
3	Badanie rachun- kowości i działa- ności spółki z o.o.	K.S.H. art. 223, art. 225	Sąd rejestrowy	Zgodność prowadzenia działalności z przepisami prawa							
4	Badanie sprawoz- dań założycieli/ spółki akcyjnej i spółki komandy- towo-akcyjnej	KSH art. 312	Sąd rejestrowy	Prawdziwość i rzetelność wyceny wartości wkładów niepie- niężnych oraz mienia nabywanego przed zarejestrowanie spółki, prawdziwość wysokości przyznanego wynagrodze- nia założycielom spółki							
5	Opiniowanie prospektu emisyj- nego	P.O.P.O.P.W. R. Min. Fin. I U o B.R. art. 10 ust. 3 pkt 2	Zarząd	Czy zawiera prawdziwe i rzetelne informacje o emittencie i innych wskazanych w rozporządzeniu osobach, ich sytuacji majątkowej, finansowej i prawnej oraz papierach wartości- wych wprowadzanych do publicznego obrotu							
6	Badanie planu połączenia, po- działu i prze- kształcenia spółek	K.S.H. art. 502, art. 520, art. 537, art. 559	Sąd rejestrowy	Stwierdzenie prawdziwości stosunku wymiany udziałów lub akcji wskazanie metod lub metod użyciu dla określenia propo- nowanego w planie połączenia stosunku wymiany oraz ocena zasadności ich zastosowania Wskazanie szczegółowych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek	Szczegółowa opinia						

Tabela 1. Charakterystyka usług atestacyjnych świadczonych przez biegłych rewidentów

3.2. Przegląd sprawozdań finansowych

Celem przeglądu jest stwierdzenie, „czy na podstawie procedur, które nie zapewniają uzyskania tylu dowodów ile dostarcza badanie sprawozdania, nie uważał on czegokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z określonymi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej (zapewnienie przez zaprzeczenie – *ang. negative assurance*)” [MSRF, s. 328]. Zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych zostały zawarte w Normie 4 wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Zakres przeglądu jest znacznie węższy niż badania sprawozdania finansowego dlatego nie należy utożsamiać tych procesów ze sobą. Przegląd najczęściej nie obejmuje oceny systemu księgowości i kontroli wewnętrznej, sprawozdania zapisów księgowych inwentaryzacji. Ograniczoną procedurę stosowanych w trakcie przeglądu spraw, że biegły uzyskuje tylko umiarkowany stopień pewności, że sprawozdanie finansowe będące przedmiotem przeglądu nie zawiera istotnych nieprawidłowości. Przeglądowi są poddawane sprawozdania finansowe sporządzone za okres krótszy niż rok obrotowy.

Polskie spółki giełdowe mają obowiązek poddawania przeglądowi swoich półrocznych sprawozdań finansowych. Przeglądom jednak mogą być także poddawane sprawozdania sporządzone za okresy krótsze oraz przez podmioty inne niż spółki giełdowe.

3.3. Wycena akcji/udziałów będących przedmiotem wykupu

Kodeks spółek handlowych nakłada obowiązek dokonania przez biegłego¹ wyceny akcji przeznaczonych do wykupu w sytuacji gdy spółka zamierza istotnie zmienić przedmiot swojej działalności [Kodeks Spółek Handlowych, art. 417 §1]. Dotyczy to wykupu akcji akcjonariuszy, którzy na Walnym Zgromadzeniu głosowali przeciwko uchwale o istotnej zmianie przedmiotu działalności spółki². Skuteczność takiej uchwały zależy od wykupienia akcji tych akcjonariuszy, którzy nie zgadzają się na taką zmianę.

Zadaniem biegłego jest sporządzenie opinii o:

- cenie nabycia udziałów [Kodeks Spółek Handlowych, art. 182, art. 185] lub
- cenie nabycia akcji [Kodeks Spółek Handlowych, art. 417 §1].

¹ W charakterze biegłego może wystąpić biegły rewident.

² Do podjęcia takiej uchwały jest wymagana większość dwóch trzecich głosów [Kodeks Spółek Handlowych art. 416 §1]. Statut może przewidywać zmianę przedmiotu działalności spółki bez konieczności wykupu, jeżeli uchwała będzie powzięta większością dwóch trzecich głosów w obecności osób reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego [Kodeks Spółek Handlowych, art. 417 §4].

Biegły jest wybierany przez walne zgromadzenie Jeżeli akcjonariusze nie wybiorą biegłego na tym samym walnym zgromadzeniu, zarząd zwraca się w terminie tygodnia od dnia walnego zgromadzenia do sądu rejestrowego o wyznaczenie biegłego, który dokona wyceny akcji będących przedmiotem wykupu.

Jeśli biegły został powołany przez zarząd spółki, to należne mu wynagrodzenie jest wypłacane na podstawie umowy zawartej przez biegłego ze spółką. W sytuacji gdy został on powołany przez sąd, wynagrodzenie ustala sąd, zaś obowiązek zapłaty ciąży na spółce.

3.4. Badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o.

Biegli rewidentzi przeprowadzają również badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o. – ma to miejsce w sytuacji, gdy zarząd spółki odmówił współpracownikowi wyjaśnień oraz udostępnienia do wglądu ksiąg i dokumentów spółki [Kodeks Spółek Handlowych, art. 212]. Wspólnik składa wniosek do sądu rejestrowego o zobowiązanie zarządu do udzielenia wyjaśnień lub udostępnienia do wglądu dokumentów bądź ksiąg spółki. Na żądanie wspólnika lub wspólników reprezentujących co najmniej jedną dziesiątą kapitału zakładowego, sąd rejestrowy może po wezwaniu zarządu spółki do złożenia oświadczenia, wyznaczyć podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych do zbadania rachunkowości i działalności spółki³. Sąd wyznacza podmiot uprawniony stosownym postanowieniem, ten z kolei wyznacza do wykonania tej czynności biegłego rewidenta.

Zakres badania powinien określić sąd rejestrowy. Zakres ten może wynikać z treści żądania wspólnika skierowanego do sądu, lub ze wskazówek, jakie biegły uzyskuje od członków organów spółki w trakcie udzielania przez nich wyjaśnień [Kwasiborski 2002, s. 84]. Badanie polega na stwierdzeniu, czy spółka działa zgodnie z przepisami prawa, czy też w jakikolwiek sposób je narusza.

Biegły składa sprawozdanie sądowi rejestrowemu, który przesyła jego opis ządającemu zbadania rachunkowości i działalności spółki, zarządowi i radzie nadzorczej lub komisji rewizyjnej.

Za wykonanie tych usług biegłemu przysługują wynagrodzenie, które określa sąd rejestrowy. Koszty badania rachunkowości i działalności spółki ponosi ządający. W związku z tym ządający wpłaca – na wezwanie sądu – stosowną zaliczkę. Wynagrodzenie przyznaje i wypłaca sąd. Jeżeli badanie wykaże nad-

³ Wynika to z sytuacji konfliktowej w spółce i podejrzenia o wyrządzające szkodę nieprawidłowości w działalności zarządu lub o nadużycia dokonane lub dokonywane przez zarząd.

użycie, niekorzystne dla spółki działanie lub rażące naruszenie prawa bądź umowy spółki, żądający tego badania ma prawo domagać się od spółki zwrotu kosztów przeprowadzonego badania.

3.5. Badanie sprawozdania założycieli spółki akcyjnej i spółki komandytowo-akcyjnej

Zgodnie z art. 312 Kodeksu spółek handlowych, badaniu przez biegłego rewidenta podlegają pisemne sprawozdania założycieli spółek akcyjnych. Podobnie wygląda sytuacja w przypadku spółek komandytowo-akcyjnych. Ma to miejsce w następujących przypadkach [Kodeks Spółek Handlowych, art. 311 §1]:

- jeżeli w zakładanej spółce są przewidziane wkłady niepieniężne (przedmioty i prawa majątkowe),
- spółka w organizacji nabywa mienie,
- spółka dokonuje zapłaty wynagrodzenia za usługi świadczone przy jej powstaniu.

Obowiązek sporządzenia pisemnego sprawozdania spoczywa na założycielach spółki akcyjnej, a zlecenie jego badania jest obowiązkowe. Należy pamiętać, że zadaniem biegłego rewidenta nie jest wypowiadanie się co do zasadności wnoszonego aportu, jego użyteczności, ani też możliwości prowadzenia zakładowej działalności gospodarczej w odniesieniu do wysokości kapitału zakładowego i sposobu jego pokrycia. Nie jest również jego zadaniem wycena aportu, ani przedmiotów nabytych dla spółki. Musi on natomiast ocenić, na podstawie otrzymanego sprawozdania i dołączonej do niego dokumentacji, czy:

- ◆ wkład niepieniężny ma wartość rynkową i podana w sprawozdaniu wartość może stanowić rzeczywistą jego wartość,
- ◆ czy przyjęta metoda wyceny ma wiarygodne podstawy w przedłożonej dokumentacji.

Sprawozdanie powinno być poddane badaniu przez jednego lub kilku biegłych rewidentów. Biegłego rewidenta wyznacza imiennie, spośród biegłych wpisanych do rejestru biegłych rewidentów, sąd rejestrowy właściwy siedzibie badanej spółki. Wniosek o badanie mogą złożyć również przyszli akcjonariusze. Mogą oni wskazywać imiennie biegłego rewidenta lub kilku biegłych rewidentów, którzy mieliby przeprowadzić badanie. Ostateczną jednak decyzję, którego biegłego wyznaczyć do badania, podejmuje sąd według własnego uznania, kierując się przy tym wartością aportu i złożonością jego oceny [Brol 2001, s. 52].

Wynagrodzenie biegłego za sporządzenie opinii określa sąd rejestrowy. Zatwierdza on również rachunek jego wydatków. Wynagrodzenie natomiast jest

wypłacane przez spółkę. W razie niewywiązania się spółki z tego zobowiązania, sąd rejestrowy ściąga należną rewidentowi kwotę w trybie przewidzianym dla egzekucji opłat sądowych. Podobnie wygląda sytuacja w przypadku spółek komandytowo-akcyjnych [Kodeks Spółek Handlowych, art. 126 § 1 pkt. 2].

3.6. Opiniowanie prospektu emisyjnego

Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny, określa, że musi on zawierać prawdziwe i rzetelne informacje o emitencie i innych wskazanych w rozporządzeniu osobach, ich sytuacji majątkowej, finansowej i prawnej oraz papierach wartościowych wprowadzanych do publicznego obrotu umieszczanych w prospekcie emisyjnym. Nakłada to na biegłego obowiązek zbadania i zaopiniowania sprawozdań finansowych, które będą stanowiły elementy prospektu

W rozdziale *Sprawozdania finansowe* są zamieszczone zbadane przez biegłego rewidenta sprawozdania finansowe oraz opinia, która został sformułowana o tym sprawozdaniu. Dzień bilansowy, na który to sprawozdanie może być sporządzone, nie może przekroczyć 9 miesięcy od daty złożenia prospektu do Komisji Papierów Wartościowych i Giełd [Kwasiborski, 2002, s. 59]. Jeśli sprawozdania finansowe za ostatnie trzy lata były badane przez więcej niż jeden podmiot uprawniony, to podmiot przeprowadzający badanie za ostatni okres musi wydać opinię i sporządzający oświadczenie i opinię do prospektu musi wydać opinię o porównywalności danych finansowych sporządzonych na podstawie sprawozdań finansowych, które były badane przez inny podmiot. Jest to sytuacja, w której podmiot i biegli rewident działający w jego imieniu przejmują odpowiedzialność za porównywalność danych [Kwasiborski, 2002, s. 65]. Powinni oni zawrzeć tę informację w opinii, jak również w źródłach informacji, oraz opisać rezultaty badań przeprowadzonych przez innych badających, wraz z przytoczeniem pełnych opinii.

Biegły rewident badając sprawozdania finansowe opracowuje oświadczenia i opinie, a zawarte w nich ustalenia powinien skonfrontować z informacjami dotyczącymi sprawozdań finansowych, jakie zostały opracowane przez inne osoby, np. analityków, prawników. Ma to zapewnić spójność danych zawartych w prospekcie emisyjnym.

Biegłego rewidenta do opracowania prospektu emisyjnego wybiera zarząd spółki. Usługa jest wykonywana na podstawie umowy zawartej między zarządem spółki a biegłym rewidentem. Koszty jej wykonania pokrywa spółka.

3.7. Badanie planu połączenia, podziału i przekształcenia spółek

Zarządy spółek podlegających połączeniu, podziałowi lub przekształceniu muszą również podać plan tych działań badaniu przez biegłego. Przedkładają oni plan połączenia, podziału lub przekształcenia sądowi właściwemu, według siedziby spółki, wraz z wnioskiem o wyznaczenie biegłego. W uzasadnionych przypadkach sąd może wyznaczyć dwóch lub większą liczbę biegłych. Wniośkodawcy mogą wskazać we wniosku zarówno nazwisko biegłego, jak i prośbę o wyznaczenie kilku biegłych. Decyzja w obu sprawach należy jednak do sądu.

Ponieważ procesy łączenia się, połączenia, podziału i restrukturyzacji spółek charakteryzują się dużą złożonością, może się okazać, że jeden biegły nie będzie w stanie wykonać rzetelnie wszystkich obowiązków związanych z badaniem poprawności i rzetelności planu podziału⁴. Konieczność wyznaczenia większej liczby biegłych może również wynikać z dużej liczby spółek uczestniczących w tych procesach.

Podobnie jak w przypadku badania pisemnego sprawozdania założycieli spółek akcyjnych, wynagrodzenie za pracę biegłego określa sąd rejestrowy. On także zatwierdza rachunki wydatków przedstawione przez biegłego rewidenta.

3.8. Badanie sprawozdania wyborczego oraz sprawozdań partii politycznych

Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. w art. 34 nakłada na partie polityczne obowiązek sporządzenia i poddawania badaniu informacji finansowej za każdy rok kalendarzowy. Partie polityczne mają obowiązek złożenia sprawozdania wraz z opinią i raportem biegłego rewidenta do Państwowej Komisji Wyborczej do dnia 31 marca następnego roku za miniony rok kalendarzowy.

Biegłego rewidenta do badania informacji finansowych partii politycznych wyznacza Państwowa Komisja Wyborcza, zaś koszty przeprowadzenia badania są ponoszone przez partię polityczną. Celem badania jest ustalenie zgodności przedstawionych w nim danych liczbowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych partii i dokumentów stanowiących ich podstawę, jak również stwierdzenie legalności gromadzenia środków finansowych oraz ich wydatkowania i wskazanie oraz liczbowe określenie stwierdzonych nieprawidłowości [Kwasiborski, 2002, s. 124].

⁴ W niektórych przypadkach w badaniu powinni uczestniczyć biegli z innych dziedzin, np. rzeczoznawcy majątkowi.

Ustawowym obowiązkiem jest również poddanie badaniu przez biegłego rewidenta składanych przez pełnomocników finansowych Komitetów Wyborczych do Państwowej Komisji Wyborczej tzw. sprawozdań wyborczych w związku z wyborami na Prezydenta RP oraz posłów do Sejmu RP i Senatorów do Senatu.

Sprawozdanie podlega badaniu przez biegłego rewidenta pod względem rzetelności i wiarygodności, czyli zgodności przedstawionych w sprawozdaniu danych liczbowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych partii i dokumentów stanowiących ich podstawę oraz kompletności dokumentów załączonych do sprawozdania.

Biegłego rewidenta wybiera Państwowa Komisja Wyborcza spośród kandydatów zgłoszonych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów⁵, w liczbie uzgodnionej z Państwową Komisją Wyborczą. Badanie to musi być przeprowadzone w okresie do trzech miesięcy od dnia wyborów, gdyż pełnomocnik finansowy, w terminie 3 miesięcy od dnia wyborów, musi przedłożyć Państwowej Komisji Wyborczej sprawozdanie wyborcze wraz z opinią biegłego rewidenta i raportem⁶.

Z przeprowadzonego badania biegły sporządza raport i opinię. Koszty zatrudnienia biegłego rewidenta są pokrywane z budżetu państwa w części 19: Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe.

3.9. Kontrola nakładu i dystrybucji prasy

Biegli rewidentzi przeprowadzają również kontrolę wydawców prasy zrzeszonych w Związku Kontroli Dystrybucji Prasy [Regulamin nakładu i dystrybucji prasy, §13]. Kontrola ta dotyczy nakładu i sprzedaży periodyków. Polega ona na porównaniu faktycznych wpływów ze sprzedaży periodyku z teoretycznymi wpływami, jakie można wyliczyć na podstawie wysokości sprzedaży podawanych przez wydawcę we wcześniejszych deklaracjach, wysokości cen pisma oraz wysokości rabatów udzielonych dystrybutorom [Regulamin nakładu i dystrybucji prasy, §17]. Sprawdzana jest także prawidłowość wyliczeń w zbiorczym rozliczeniu wydawcy przez wyrywkową kontrolę nakładu i dystrybucji w co najmniej jednym miesiącu kontrolowanego okresu.

Jeśli w trakcie kontroli wyrywkowej zostaną ujawnione rozbieżności między deklaracjami wydawcy a stanem faktycznym, audytor jest zobowiązany przeprowadzić kontrolę wyrywkową w dwóch innych miesiącach kontrolowa-

⁵ Żadne przepisy prawne nie określają kryteriów wyboru kandydatów do wykonania tej czynności. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów ustala więc we własnym zakresie podmioty uprawnione do wykonywania tej czynności kierując się m.in. doniosłością i znaczeniem tego zadania.

⁶ Szerzej na ten temat Kwasiborski: 2002 oraz Brol, 2001.

nego okresu. Gdy i podczas tego badania zostaną wykryte różnice, wskazujące na stałą tendencję błędów, jest niezbędne przeprowadzenie kontroli dla wszystkich pozostałych miesięcy kontrolowanego okresu [Regulamin nakładu i dystrybucji pracy, §23 pkt. d].

Wyboru audytora oraz zawarcie umowy o przeprowadzenie kontroli dokonuje Zarząd Związku Kontroli Dystrybucji Prasy. Kontrole powinny być zakończone do 30 czerwca danego roku [Regulamin nakładu i dystrybucji pracy, § 13 pkt 2]. Cennik i terminarz kontroli na dany rok kalendarzowy sporządza Zarząd, zaś lista audytorów upoważnionych do przeprowadzania kontroli jest wyłaniania w drodze konkursu. Z przeprowadzonej kontroli biegły sporządza protokół po kontrolny. Koszty badania pokrywa wydawca.

4. Usługi nieatestacyjne

Zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, biegli rewidentzi mogą świadczyć różne dodatkowe usługi o charakterze niepoświadczeniowym. Usługi te mogą polegać na [MSRF, s. 24]:

- ❑ uzgodnieniu procedur,
- ❑ kompilacji informacji finansowych i niefinansowych,
- ❑ sporządzaniu zeznań podatkowych,
- ❑ doradztwie podatkowym,
- ❑ doradztwie w zakresie zarządzania,
- ❑ innych usługach doradczych.

Usługi obejmują swoim zakresem:

- ❖ usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- ❖ ekspertyzy i opinie ekonomiczno-finansowe,
- ❖ doradztwo podatkowe,
- ❖ doradztwo w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości,
- ❖ prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego,
- ❖ działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości.

Usługi te nie są zarezerwowane wyłącznie dla biegłych rewidentów, mogą je również świadczyć osoby nie należące do tej grupy zawodowej posiadające odpowiednie kwalifikacje.

Wybrane usługi dodatkowe świadczone przez biegłych rewidentów prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Charakterystyka niektórych usług nieatestacyjnych świadczonych przez biegłych rewidentów

Usługa	Uregulowanie prawne	Wybór biegłego	Cel usługi	Efekt pracy
1	Księgi rachunkowych Rozp. Min. Finansów 2	Zarząd	Rzeczne, bezbłędne, sprawdzalne i bieżące prowadzenie ksiąg rachunkowych	Sprawozdania finansowe
2	Ekspertyzy i opinie ekonomiczno-finansowe U.o.B.R. art. 10 ust. 3 pkt 2	Zarząd	W zależności od potrzeb klienta	Ekspertyza
3	Doradztwo podatkowe U.o.dor. pod., art. 3 pkt. 3	Zarząd	W zależności od potrzeb klienta	Ekspertyza
4	Doradztwo w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości U.o.B.R. art. 10 ust. 3 pkt 4	Zarząd	W zależności od potrzeb klienta	Ekspertyza
5	Prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego U.o.B.R. art. 10 ust. 3 pkt 5		Prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego	Ekspertyza
6	Działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości U.o.B.R. art. 10 ust. 3 pkt 6		Działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości	Publikacje, szkolenia

Objaśnienia:

Rozp. Min. Finansów 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, Dz.U. Nr 120/2002, poz. 1022, z późn. zmianami.

U.o.R. - Ustawa z dnia 29 września o rachunkowości, Dz.U. nr 76/2002, poz. 694, art. 11, ust. 3.

U.o.B.R. - Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. nr 31/2002, poz. 359.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, Dz.U. Nr 9/2002, poz. 86.

U.o.p. aut. - Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r., o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Dz.U. nr 67/1996, poz. 329, z późn. zmianami.

U.o.syst. oświaty - Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, Dz.U. nr 80/2000, poz. 904.

Źródło: Opracowanie własne.

W ramach umowy o usługowe prowadzenie ksiąg, poza dokonywaniem zapisów księgowych, biegli rewidentzi mogą świadczyć m.in. następujące usługi [Rozporządzenie w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych]:

- opracowanie polityki rachunkowości, a w szczególności metody wyceny składników aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- przygotowanie opisu sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (wykaz ksiąg rachunkowych, sposób przetwarzania danych, wykaz zbioru danych tworzących księgi, opis systemu informatycznego),
- przygotowanie opisu systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów,
- opracowanie zasad emisji i obiegu dokumentów księgowych,
- opracowanie zasad inwentaryzacji,
- sporządzanie listy płac,
- naliczanie obciążeń ZUS pracowników oraz sporządzanie comiesięcznych deklaracji ZUS,
- naliczanie obciążeń podatkiem dochodowym pracowników oraz sporządzanie comiesięcznych deklaracji PIT,
- rozliczanie podatków VAT oraz sporządzanie comiesięcznych deklaracji VAT,
- sporządzanie deklaracji CIT,
- sporządzanie rocznych sprawozdań finansowych.

W ciągu roku obrotowego dokumentacja i dane są przechowywane w miejscu prowadzenia ksiąg. Po zakończeniu roku, wraz ze sporządzonym rocznym sprawozdaniem finansowym, są one przekazywane osobie zlecającej usługowe prowadzenie ksiąg.

Biegli rewidentzi mogą świadczyć usługi doradcze w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości, przetwarzania danych, opracowywania systemów prowadzenia rachunkowości, systemów kontroli wydatków. Usługi te mogą mieć charakter doradczego lub stałego doradztwa. Rewidentzi są także uprawnieni do podejmowania się czynności związanych z doradztwem w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, pomocy w opracowaniu koncepcji przedsiębiorstwa, wyborze właściwej formy prawnej dla nowego przedsięwzięcia. W skład świadczonych usług wchodzi także ekspertyzy i opinie ekonomiczno-finansowe takie, jak ocena zdolności kredytowej, przygotowanie biznes planów, różnorakie wyceny, z wyjątkiem wyceny nieruchomości i wyceny dla towarzystw ubezpieczeniowych. Mogą również oferować doradztwo podatkowe, czy też reprezentować klientów przed organami podatkowymi [Ustawa o doradztwie podatkowym, art. 3 pkt. 3].

W zakresie uprawnień biegłych rewidentów wchodzi także przeprowadzanie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego, jak również prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej w zakresie rachunkowości. Może się

ona przejawiać się m.in. poprzez wydawanie książek (łącznie ze słownikami i encyklopediami), czasopism i wydawnictw periodycznych oraz szkolenie w zakresie rachunkowości, na kursach dziennych, wieczorowych, korespondencyjnych itp.

5. Zakończenie

- Podstawowym zadaniem audytorów jest badanie sprawozdań finansowych, jednakże zmiany jakie zachodzą w środowisku gospodarczym, sprawiają, że zakres świadczonych przez nich usług systematycznie się poszerza i nie ogranicza się tylko do badania sprawozdań.
- Coraz bardziej zawite przepisy w zakresie praw podatkowego, finansowego itp. sprawiają, że rośnie zapotrzebowanie na usługi doradcze. Audytorzy starają się wykazywać dużą elastyczność w dostosowywaniu się do potrzeb klientów.
- Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej otwiera polski rynek usług audytorskich dla mniejszych firm europejskich. Rosnąca liczba podmiotów oferujących usługi audytorskie przy zmniejszającej się liczbie podmiotów podlegających badaniu spowoduje zaostrenie konkurencji na tym rynku i konieczność poszukiwania dodatkowych źródeł dochodów.
- Polskie przepisy umożliwiają biegłym rewidentom świadczenie dodatkowych usług zarówno o charakterze poświadczającym, jak i niepoświadczającym.
- Niektóre z usług dodatkowych są zarezerwowane tylko dla grupy biegłych rewidentów, np. przegląd sprawozdań finansowych, badanie sprawozdania wyborczego, badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o. Inne mogą być wykonywane również przez osoby nie będące audytorami, np. doradztwo podatkowe, usługowe prowadzenie ksiąg, przeprowadzanie postępowania likwidacyjnego.
- Można przewidywać, że część usług świadczonych przez biegłych rewidentów nie będzie w przyszłości tak ściśle jak dzisiaj związana z badaniem sprawozdań finansowych, ale obejmie swoim zakresem również sprawozdawczość i atestację sprawozdań dotyczących społeczno-etycznego wymiaru działalności firm oraz wpływu ich działalności na środowisko naturalne [Biuletyn 8].
- Jak pokazują doświadczenia międzynarodowe, niekontrolowana dywersyfikacja usług audytorskich na szeroką skalę nie tylko wzbudza wiele kontrowersji, ale często prowadzi również do tragedii (Arthur Andersen).

Literatura

- [1] Barzdo T., *Nasi eksperci w mediach Rozmowa z Peterem Driscollem, prezesem zarządu PricewaterhouseCoopers Polska Sp. z o.o., „Prawo i Gospodarka”, 5 maja 2002*, <http://www.pwcglobal.com/pl/pol/about/press-rm/experts/driscoll.html>
- [2] Brol J., *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Warszawa 2001.
- [3] Biuletyn nr 8, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Oddział Okręgowy w Warszawie, Warszawa, luty 2002, www.skp-ow.com.pl/doc/biul8.doc
- [4] CXO – magazyn kadry zarządzającej, 4.02.2004, <http://www.cxo.pl/news/63471.html>
- [5] Grochala-Włodek E., *Pogorszenie księgowości w małych firmach*, http://gospodarka.gazeta.pl/firma/2,31455,8630606,P_INFOREXT.html
- [6] Knechel W. R., *Auditing – assurance and risk*, Thomson Learning, 2001.
- [7] Konrath L.F., *Auditing and risk analysis approach*, Thomson Learning, 2002.
- [8] Kutera M., *System rewizji finansowej w Polsce na tle rozwiązań światowych*, praca doktorska, Uniwersytet Jagielloński, Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej, Kraków, grudzień 2003.
- [9] Kwasiborski A., *Inne usługi biegłego rewidenta*, KIBR, Warszawa 2002.
- [10] Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2001 (MSRF), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- [11] Moczydłowska W., *Odbudować zaufanie do audytu*, „Gazeta Prawna” 221/2002 z dnia 15.11.2002, s. 6.
- [12] Norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta – Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych, www.kibr.org.pl
- [13] Norma nr 2 wykonywania zawodu biegłego rewidenta – Specyfika badania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansowego, www.kibr.org.pl
- [14] Norma nr 3 wykonywania zawodu biegłego rewidenta – Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, www.kibr.org.pl
- [15] Norma nr 4 wykonywania zawodu biegłego rewidenta – Ogólne zasady dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych, www.kibr.org.pl
- [16] Norma nr 5 wykonywania zawodu biegłego rewidenta – Zasady postępowania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w zakresie badania sprawozdań finansowych i innych usług poświadczających, wykonywanych przez biegłych rewidentów, www.kibr.org.pl
- [17] Przybylski M., Sierant A., *RANKING AUDYTORÓW – „Wojna cenowa obniża jakość”*, http://www.pwc.com/pl/pol/about/press-rm/experts/03june18_ranking.html
- [18] Regulamin kontroli nakładu i dystrybucji prasy zarejestrowanej w Związku Kontroli Dystrybucji Prasy, http://www.zkdp.pl/dokumenty/Regulamin_kontroli_nakladu.pdf
- [19] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 1998r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 115/1998, poz. 748, z późn. zmianami.
- [20] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lipca 2001 r. w sprawie określenia wzoru sprawozdania wyborczego, szczegółowego zakresu zawartych w nim informacji oraz wykazu rodzaju dokumentów załączonych do sprawozdania wyborczego, Dz.U. nr 65/2001, poz. 764.

- [21] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2001 r. w sprawie sprawozdania komitetu wyborczego w wyborach do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 81/2001, poz. 881.
- [22] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001r. w sprawie szczególnych warunków jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skróty protokółu, Dz.U. nr 139/2001r, poz. 1568, z późn. zmianami.
- [23] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, Dz.U. Nr 120/2002, poz. 1022, z późn. zmianami.
- [24] Surdykowska S., *Perspektywy rozwoju usług audytorskich w Polsce (I) – audytorzy w Stanach Zjednoczonych*, „Nasz Rynek Kapitałowy”, nr 3/2002 (136), s. 39-41.
- [25] Surdykowska S., *Perspektywy rozwoju rynku usług audytorskich w Polsce – usługi audytorskie w wybranych krajach Unii Europejskiej – (II)*, „Nasz Rynek Kapitałowy”, nr 4/2002 (136), s. 27-31.
- [26] Surdykowska S., *Perspektywy rozwoju usług audytorskich w Polsce – przesłanki zmian w funkcjonowaniu rynku usług audytorskich w Polsce – (III)*, „Nasz Rynek Kapitałowy”, nr 5/2002 (137), s. 34-36.
- [27] „The Economist”, *The ties that bind auditors*, August 12-th 2000, s. 72.
- [28] Ustawa z 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. nr 89/2000, poz. 992, z późn. zmianami.
- [29] Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. – ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 46/2000, poz. 499.
- [30] Ustawa z dnia 15 września 2002 r. – Kodeks Spółek Handlowych, Dz.U. Nr 94/2000, poz. 1037, z późn. zmianami.
- [31] Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. o partiach politycznych, Dz.U. nr 79/2001, poz. 857.
- [32] Ustawa z dnia 27 września 1990 r. o wyborze Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 47/2000, poz. 544.
- [33] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. Nr 76/2002, poz. 694.
- [34] www.kibr.org.pl